

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R über die Beschwerde der Bf., W., vertreten durch Bernd Sykora, Tullnerbacherstraße 92A, 3011 Neu-Purkersdorf gegen den gemäß § 253 BAO an die Stelle der Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für die Monate Juli bis Dezember 2010 tretenden Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2010 vom 24.9.2012 des FA Wien 2/20/21/22 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Bei der Beschwerdeführerin, in der Folge Bf. genannt, fand im Jahr 2011 eine Umsatzsteuernachschau für die Monate Juli 2010 bis Dezember 2010 statt.

Die Bf. betreibt ein Wettbüro am Standort WX. Sie fungiert dabei als Vermittler von Wetten privater Wettkunden an die Firma B. Diese wird als Buchmacher tätig und hat ihren Sitz in U.

Lt. dem in Tz.1 des Prüfungsberichtes zitierten Vertrag werden Sportwette, Livewetten (virtuelle Hundewetten) und Terastream (Sportlivewetten) vermittelt. Die Bf. erhält für ihre Tätigkeit eine Provision i.H. von 15% vom „Hold“. Dieser berechnet sich aus den Wetteinnahmen abzügl. Der Wettgewinne und allfälliger Gebühren und Steuern.

Folgende Nettobeträge wurden der Umsatzsteuer unterzogen:

Juli: € 5.786,50

August: € 6.006,30

September: € 8.400,24

Oktober: € 3.177,24

November: € 2.163,33

Dezember: € 1.335,73

Gegen die mit 14.2.2011 ergangenen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für die Monate Juli bis Dezember wurde mit Schriftsatz vom 29.3.2011 nach Fristverlängerung Beschwerde erhoben und darauf verwiesen, dass die Umsätze aus Sportwetten gem § 6 Abs. 1 Zif. 9 lit. d UStG 1994 unecht steuerbefreit sein. Der Leistungsort beim Betrieb von Spielautomaten richte sich nach § 3a Abs. 11 UStG 1994. Im gegenständlichen Fall handle es sich um virtuelle Hundewetten, d.h. es laufen keine real existierenden Hunde über den Bildschirm. Es handle sich somit nicht um Sportwetten, wie in der Verordnung zu § 3a Abs. 16 angeführt. Somit finde auch keine Verlagerung des Leistungsortes vom Drittland ins Inland statt.

In einem Ergänzungsschreiben vom 27.9.2011 führte die Bf. aus, dass sich die zu § 3a Abs.16 ergangene Verordnung BGBl II 2010/173, wonach der Leistungsort bei der Vermittlung von Glückspielen und Ausspielungen nach § 2GSpG vom Drittland ins Inland verlegt wird, zu Unrecht auf Art. 59a MwStSystRL stütze. Nach dieser Bestimmung könnten die Mitgliedstaaten einen anderen Leistungsort vorsehen, als in der MwStSystRL vorgesehen, aber nur zur Vermeidung von Doppelsbesteuerung oder Besteuerungslücken.

Der Sportwettenumsatz sei nach § 3a Abs. 9 Zif. 1 lit.d UStG 1994 unecht befreit . Es liege somit aus inländischer Sicht keine Wettbewerbsverzerrung mangels Besteuerungslücke vor und daher könne eine Verlagerung des Leistungsortes ins Inland nach Art 59a der MwStSystRL nicht greifen.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen**

Zunächst ist auf die Bestimmung des § 253 BAO zu verweisen.

Diese lautet:

*Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst.*

Ein Anwendungsfall dieser Bestimmung sind Umsatzsteuerveranlagungsbescheide, die an die Stelle von Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide treten (Ritz, BAO, 5. Aufl., Tz. 2 zu § 253).

Die gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide vom 14.2.2011 betreffend die Monate Juli bis Dezember gerichtete Beschwerde vom 29.3.2011, die im Zeitpunkt der Erlassung des Umsatzsteuerjahresbescheides für 2010 vom 24.9.2012 noch nicht erledigt war, gilt daher auch als gegen diesen Umsatzsteuerjahresbescheid gerichtet.

Zum Beschwerdevorbringen ist folgendes auszuführen:

Grundsätzlich bestimmt sich der Ort der sonstigen Leistung nach § 3a Abs.6 UStG 1994. Nach dieser Bestimmung wird eine sonstige Leistung, die an einen Unternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 1 und 2 ausgeführt wird, vorbehaltlich der Abs. 8 bis 16 und Art. 3a an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Empfänger, hier der im Drittland ansässige Buchmacher, sein Unternehmen betreibt.

§ 3a Abs. 16 UStG 1994 enthält eine auf Art. 59 a der MwStSystRL fußende Verordnungsermächtigung für den Bundesminister für Finanzen, die vorsieht, dass abweichend von der Grundregel der Leistungsort in das Inland verlegt werden kann, wenn hier die tatsächliche Nutzung und Auswertung erfolgt.

Von dieser Verordnungsermächtigung hat der Bundesminister für Finanzen mit der VO BGBl II 173/2010 Gebrauch gemacht und u.a. geregelt, dass sich der Leistungsort bei Sportwetten und Ausspielungen nach § 2 GSpG sowie bei Vermittlung derselben vom Drittland ins Inland verlagert.

Gemäß Art. 18 Abs.1 B-VG darf die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden. Nach Abs. 2 kann jede Verwaltungsbehörde auf Grund der Gesetze innerhalb ihres Wirkungsbereiches Verordnungen erlassen.

Auf Grund dieses sog. Legalitätsprinzips ist auch das Bundesfinanzgericht an ordnungsgemäß kundgemachte Gesetze und an auf Grund derer ergangene Verordnungen gebunden. Ob die in § 3a Abs. 16 UStG 1994 geregelte Verordnungsermächtigung zulässigerweise auf Art. 59a der MwStSystRL fußt, fällt nicht in die Entscheidungskompetenz des Bundesfinanzgerichtes, ebenso nicht, ob es dieser Verordnung bedurft hätte.

Da die Verordnung sowohl von der Abgabenbehörde als auch vom Bundesfinanzgericht anzuwenden ist, ist zu prüfen, ob der vorliegende Sachverhalt in den Anwendungsbereich der Verordnung fällt.

Vermittler im umsatzsteuerlichen Sinn ist, wer einen Leistungsaustausch zwischen seinem Auftraggeber und einem Dritten herbeiführt. Der Vermittler führt zwar einen Leistungsaustausch zwischen anderen herbei, steht aber selbst außerhalb des vermittelten Leistungsaustausches. Die vermittelte Leistung ist ihm umsatzsteuerlich nicht zuzurechnen. Seine eigene Leistung ist eine sonstige Leistung, deren Bemessungsgrundlage das für diese Leistung vereinbarte bzw. erhaltene Entgelt (Provision) bildet (vgl. Ruppe, UStG3, § 3 Tz 84f).

Dass eine Vermittlungsleistung i. S. des Umsatzsteuergesetzes vorliegt, wenn die Bf. private Wettkunden an den Buchmacher vermittelt, wird auch von der Bf. nicht bestritten.

Stittig ist, ob die von der Bf. von einem im Drittland ansässigen Unternehmer (Buchmacher) bezogenen Provisionen, für die Vermittlung privater Wettkunden an den Buchmacher in Österreich der Umsatzsteuer zu unterziehen sind.

Die Verordnung BGBl II 173/2010 in ihren hier maßgeblichen Bestimmungen lautet:

**§ 2.** (1) Bei Sportwetten und Ausspielungen gemäß § 2 GSpG verlagert sich der Leistungsort vom Drittland ins Inland, wenn die tatsächliche Nutzung oder Auswertung dieser Leistung im Inland erfolgt. Das gilt nicht für Leistungen im Sinne des § 3a Abs. 14 Z 14 UStG 1994, wenn der Leistungsempfänger ein Nichtunternehmer im Sinne des § 3a Abs. 5 Z 3 UStG 1994 ist, der keinen Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet hat.

(2) Bei der Vermittlung von Sportwetten und Ausspielungen gemäß § 2 GSpG an im Drittland ansässige Unternehmer im Sinne des § 3a Abs. 5 Z 1 und 2 UStG 1994 verlagert sich der Leistungsort vom Drittland ins Inland, wenn die tatsächliche Nutzung oder Auswertung dieser Leistung im Inland erfolgt.

**§ 3.** Die Verordnung ist auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 30. Juni 2010 ausgeführt werden.

Dazu wird im Kommentar zum UStG von Melhardt(Hrsg.)ua. zu § 3a Rz. 278 folgendes ausgeführt:

„Ist Leistungsempfänger der im Drittland ansässige Glücksspielanbieter, wäre die Vermittlungsleistung grundsätzlich, wie bereits ausgeführt, gem. § 3a Abs. 6 UStG am Empfängerort steuerbar. Dem Vermittler stünde jedoch der volle Vorsteuerabzug für die in Anspruch genommenen Vorleistungen zu. „Aus diesem Grund zieht § 2 der VO den Leistungsort ins Inland, wenn die Leistung hier genutzt und ausgewertet wird.“

Dass es sich bei der unternehmerischen Tätigkeit der Bf. um eine Vermittlungsleistung handelt, wurde bereits ausgeführt und wird von ihr auch nicht in Abrede gestellt. Zu prüfen ist daher weiters, ob die Bf. den Abschluss von Sportwetten und Ausspielungen nach § 2 GSpG vermittelt und wenn ja, ob deren Nutzung und Auswertung im Inland erfolgt.

Von der Bf. wird in der Berufung vorgebracht, sie vermittle virtuelle Hundewetten, in der Äußerung zur Stellungnahme zur Betriebsprüfung, sie vermittle Sportwetten und Livewetten.

Wette ist die Zusage einer Leistung für den Fall, dass sich eine Behauptung über ein beiden Parteien noch unbekanntes Ereignis als richtig erweist (*Kozio/Welser*, Bürgerliches Recht<sup>13</sup>, II 270).

Bei einer Sportwette handelt es sich darum, dass auf den Ausgang von sportlichen Wettkämpfen gewettet wird, die unabhängig von den Partnern des Wettvertrages stattfinden und im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bekannt sind, sodass dem Wettenden die Möglichkeit der Einschätzung der Stärke der beteiligten Mannschaften, Sportler oder (beim Hunderennen) der Tiere möglich ist (VwGH 24.4.2012, 2008/17/0175). Bei den "Sportwetten" hängt die Entscheidung über das Spielergebnis nicht vorwiegend vom Zufall ab, weil der Wettende seine Kenntnisse betreffend die Umstände bei der sportlichen Veranstaltung (zB betreffend Hunderennen die Trainingsverfassung und den gesundheitlichen Zustand der einzelnen Tiere, die Stärken der Hunde bei der zu

erwartenden Wetterlage etc.) einbringt und diese Kenntnisse im Hinblick auf den Ausgang der jeweiligen sportlichen Ereignisse das Zufallselement überwiegen.

Die Vermittlung von Sportwetten fällt unzweifelhaft in den Anwendungsbereich des Abs. 2 der Verordnung.

Ausspielungen sind nach § 2 Abs 1 GlücksspielG Glücksspiele, die ein Glücksspielunternehmer veranstaltet, organisiert, anbietet oder zugänglich macht und bei denen Spieler oder andere einen Einsatz iZm der Teilnahme am Glücksspiel leisten und ein Gewinn in Aussicht gestellt wird. Gemäß § 1 GSpG ist ein Glücksspiel ein Spiel, bei dem Gewinn und Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen".

Ein Zufall liegt vor, wenn der Erfolg weder von einem zielbewussten Handeln oder der Geschicklichkeit oder allein vom Belieben der beteiligten Personen abhängt, sondern wenn noch weitere Bedingungen dazutreten müssen, die außerhalb des Willens der beteiligten Personen liegen (VwGH 18.12.1995, 95/16/0047).

Im Erkenntnis vom 27.4.2012, 2008/17/0175 hat der VwGH ausgesprochen, dass Wetten auf aufgezeichnete Hunde- und Pferderennen als Glücksspiel zu qualifizieren seien. Dies muss umso mehr auch für Wetten bezügl. gar nicht existierender Hunde und Hunderennen gelten, die nur simuliert werden.

Die Art der vermittelten Leistung fällt daher jedenfalls in den Anwendungsbereich der Verordnung.

Definitionsgemäß verlagert sich der Leistungsort darüberhinaus nur dann ins Inland, wenn die tatsächliche Nutzung oder Auswertung der Vermittlungsleistung im Inland erfolgt. Diese Voraussetzung ist dann erfüllt, wenn der Vermittler dem Wettkunden im Inland die Möglichkeit einräumt, am Glücksspiel teilzunehmen (vgl. UStG, Kommentar, Melhardt (Hrsg.), Rz. 278, Beispiel).

Im gegenständlichen Fall betreibt die Bf. ein Wettlokal, in dem die privaten Wettkunden die Wetten mit dem Buchmacher abschließen.

Gemäß Abs. 3 der Verordnung ist diese auf Umsätze ab Juli 2010 anzuwenden.

Die belangte Behörde hat daher zu Recht die Provisionen für die Vermittlung der Wetten privater Wettkunden an den Buchmacher der Monate Juli bis Dezember 2010 der Umsatzsteuer unterzogen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig, weil es sich bei der Frage, ob bei der Vermittlung von Sportwetten und Ausspielungen nach § 2 GSpG an einen im Drittland ansässigen Buchmacher der Leistungsort gemäß der Verordnung 173/2010 ins Inland verlagert wird, nicht um eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung handelt, für die eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt, diese nicht einheitlich ist oder das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht.

Wien, am 22. Dezember 2014